

从泛美卫星公司税案看 国际税收协定的解释

陈延忠 (厦门大学法学院, 福建 厦门 361005)

任婕茹 (厦门大学经济学院, 福建 厦门 361005)

【摘要】我国与80多个国家和地区有税收协定关系,多数涉外所得的征税都会涉及税收协定的解释和适用。泛美卫星公司案是典型的税收协定解释案件,法院判决触及了协定解释的许多重要理论问题,包括协定和国内税法关系、OECD 范本及注释的作用等。这表明法院已经开始成为税收协定解释活动的参与者。但判决同时也反应出我国法院在国际税法专业知识上有所欠缺,为增强法院处理税务案件的能力,应重视专家证言的采用。

【关键词】涉外税收纠纷案件; 税收协定; 解释

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056 (2005) 10-0036-06

2002 年12月,北京市高级人民法院终审审结泛美卫星公司税案(本刊注:即本刊刊发系列文章中的ABC 卫星公司税案),依法驳回了美国泛美卫星公司的上诉,维持一审法院判决。本案从一开始就引起了国内外众多学者的极大关注。本文拟从国际税收协定解释的角度对本案及学者争鸣意见进行剖析。

一审法院判决的推理过程

本案的争议焦点是:
中央电视台支付给泛美卫星公司的费用究竟属于《中美税收协定》第11条第3款规定的特许权使用费?还是属于协定中的营业利润?
这一争议可归结为:可否认定中央电视台“使用或有权使用”泛美卫星公司的“工业、商业、科学设备”(在本案中指卫星系统)。而问题的关键又在于《中美税收协定》第11条“使用或有权使用工业设备”的理解和解释。

泛美卫星公司认为:“使用或有权使用工业设备”的使用者应是积极的实际使用。根据合同约定,泛美卫星公司通过操作使用其卫星及美国的地面设施,为中央电视台提供传输服务。在整个过程中,全部设施均由其独立操作使用,中央电视台无权且未实际使用泛美卫星公司任何设施。因此,中央电视台不构成“使用或有权使用”卫星设备,其支付的费用不是租金,也不是协定意义上的特许权使用费。

税务机关则认为:《中美税收协定》中特许权使用包括对有形财产和无形资产的使用。使用并不限于对实物的实际操作,操作只是使用的一种方式,“使用”的正确理解应当是利用某客体的使用功能达到预期的目的。中央电视台利用泛美卫星公司的卫星设备进行电视信号的转发,即有权使用卫星转发器,故原告的收入属于租金;并构成协定上的特

许权使用费。

法院判决的推理过程如下：

首先，《外商投资企业和外国企业所得税法》（以下简称《外税法》）第19条的“特许权使用费”的外延窄于《中美税收协定》第11条中的特许权使用费，不包括使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。协定属于国际条约，在国内法规定与其不一致时，具有优先适用性，因此，在国内税法和协定在“特许权使用费”界定上不一致时，应以协定作为法院定案依据。

其次，法院对《中美税收协定》第11条进行了解释。法院认为第11条并未明确有权使用工业、商业、科学设备应限定为实际占有操作有体物，第11条第3款对“特许权使用费”界定时用的是“使用或有权使用”。“使用”和“有权使用”并列使用，意味着是两种款项的产生方法，彼此相互区别。如果认为“使用”是使用者实际占有被使用物的使用，那么“有权使用”可以认为是一种纯粹的、抽象的使用权利，使用者不一定实际占有使用物，或者说被使

用物像商标、专利等知识产权那样，为无形的财产，不存在实际占有的可能性。

因此，中央电视台虽没有实际占有操作卫星系统，但享有卫星转发器指定带宽的所有权，有权使用带宽应视为有权使用卫星系统。因此，中央电视台对泛美卫星公司的卫星设备而言，完全可以纳入“使用或有权使用”。

从泛美卫星公司案看国际税收协定的解释

（一）国际税收协定与国内税法的关系：协定适用的优先性和消极作用原则

我国《外税法》第28条明确规定了协定适用上的优先性。但承认税收协定适用上的优先性，并不是要以协定中的所得分类或协定规定来代替国内税法上所得分类和规定。这是因为：

1. 税收协定和国内税法分属两个各自相对独立的法律概念体系，因此同一概念和术语可能在内涵和外延上存在差异。税收协定和国内税法所得项目的分类可能具有不同含义。

2. 税收协定和国内税法各有其功能和作用，不能相互替代。国内税法的主要作用是确定征税权的创设、课税对象的范围和程度以及征税程序方式。而协定的作用在于运用税权分配规则限制各国税收管辖权，以解决税收管辖权冲突。因此，协定在解释和适用上要遵循消极作用原则：协定对缔约国的课税权（通过国内税法确立）的调整只能是维持其原来状况或加以限制；不能为缔约国创设或扩大征税权。

本案中，我国国内税法和税收协定中“特许权使用费”外延有所不同。有学者认为协定效力较高，根据国际法与国内法效力衔接的法理，税务机关和法院应结合二者规定，将泛美公司的收入归入特许权使用费，认为将该收入归为租金是值得商榷的。还有学者认为根据我国税法，卫星公司所得应定性为营业利润，根据协定不应征税；而根据协定分类，该所得为特许权使用费，中国可征预提税，因此税务机关和法院适用协定第11条违背了消极作用原则。笔者以为，上述意见系对协定适用优先性及消极作用原则的误读。前者是以协定分类简单代替国内税法分类。后者则对消极作用原则的适用存有误解。

根据权威学者的解释，税收协定和国内税法适用上的正确顺序应当是：

张骥卿、刘景玉《涉外税收行政纠纷法律适用研究——泛美卫星国际系统责任有限公司诉北京市国家税务局对外分局第二税务所代扣代缴预提所得税决定案法律问题研究》，载北京市高级人民法院编《审判前沿：新类型案件审判实务》，第7集，法律出版社，2004年6月。

傅纳红，《美国泛美卫星公司应否在中国纳税》，载刘剑文主编：《财税法案例与法理研究》，高等教育出版社，2004年11月，第304页。

龙英锋，《再论ABC卫星公司税收案》，《涉外税务》2005年第1期，第77页-78页。

首先,根据国内税法规定,看具体所得应如何课税(应税所得和税率);

其次,根据协议的分类和规定,重新对事实进行分析,看协议如何适用;

最后,看根据国内税法规定进行的课税(应税所得和税率)是否受到协议规则的限制,如受到限制,根据这一限制(包括对应税所得和税率的限制)进行课税。

根据上述原理,泛美卫星公司取得的所得,首先应根据我国《外税法》及其《实施细则》的规定,归为《实施细则》第6条规定的来源于中国境内的租金收入,并按税法第19条的规定按20%预提税率征收所得税。

其次,根据《中美税收协定》的分类,租金收入属于“特许权使用费”,中国可以进行课税,但税率不得超过协议规定的10%。

适用的结果:税务机关对泛美卫星公司的收入可按租金收入课税,但税率应不超过协议规定的10%。因此,税务机关在处理税收协定和国内税法关系上的做法是正确的,并没有违反消极作用

原则,扩大自己的征税权。

(二) 国际税收协定的解释强调共同解释原则

国际税收协定的解释不同于国内税法,不能按照国内税法的解释规则来进行解释,因为:

1. 解释的对象不同:前者解释的是协议规则,协议规则是一种通过限制各国征税权来避免国际双重征税的税权分配规则,换句话说,是限制征税的规则;后者解释的是国内税法规则,是征税的规则。两种规则的属性和功能不同。

2. 解释活动适用的规则不同:国际税收协定的解释,属于国际条约的解释,应适用条约法规定加以解释,主要包括《维也纳条约法公约》第31条和第32条的规定(税收协定解释的一般规则)以及税收协定本身第3条第1款解释规则的规定(税收协定解释的专门规则)。而国内税法解释,应适用国内税法或一般国内法的解释规则。

3. 解释方法不同:国内税法的解释上,各国对文义解释和法意解释的偏重程度不同。普通法

国家较强调文义解释,原则上不允许解释立法者的意图。大陆法系国家则强调法意解释,轻文义解释。根据维也纳条约法公约的规定,国际税收协定的解释方法主要有:文义解释、系统解释、历史解释和目的解释。税收协定的解释方法,是不同法系解释方法的折中和妥协(但并不是二者的公分母)。

4. 最重要的一点不同在于,税收协定的解释强调共同解释原则,即税收协定无论在缔约国哪一方进行解释,都应得到相同结论。换句话说,指解释税收协定时,应当寻求最可能为缔约国双方所接受的结论。为此,税务机关和法院在解释税收协定时,要尽可能地考虑到和缔约国对方税务机关和法院,甚至是第三国税务机关和法院的相关决定和判决(但不等于要不经审查地全盘照搬这些判例和决定)。

本案的解释方法:有学者根据民商法,对合同性质问题以及“使用”的含义进行讨论,还有学者根据民商法对协议中的“使用”进行解释。笔者以为,合同性质以及根据合同有否“使用”或“使用”权利的讨论,要解决的是该所得是否属于我国税法规定的“来源于我国境内的租金收入”,关系到国内税法是否确立了对该所得的征税权;而协议“使用”一语的解释,要解决是否构成“特许权使

Kees van Raad, Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties, Liber Amicorum Luc Hinnkens, Bruylant, 2002, pp593-595.

中国于1997年5月9日递交加入书,同年10月3日公约对中国生效。

Klaus Vogel, On Double Taxation Conventions, Kluwer Law International, 1997, p.34.

滕祥志,《ABC卫星公司涉税案再分析》,《涉外税务》2003年第10期,第51-54页。

苏浩,《泛美卫星公司税案与跨国营业利润和特许权使用费的界分》,《武大国际法评论》,武汉大学出版社,2004年第2期,第328-329页。

用费”，关系到的的是根据协定我国是否有征税权。

对于前者，“租赁”并非国内税法独有概念，而是借用概念，因此根据民法对租赁进行解释是必要的，也是可行的。

对于后者，根据民法对协定中的“使用”进行解释则缺乏依据。因为根据《中美税收协定》本身的解释规则（第3条第2款），未经协定明确定义的任何用语，可以根据缔约国国内税法相应概念进行解释，但也仅限于适用缔约国的国内税法进行解释。直接适用我国民法对协定中的“使用”进行解释似无充分依据。笔者以为由于我国国内税法中“使用”的外延和内涵都不明确，难以用来解释协定中“使用”的含义。因此，较为妥当的方法是根据协定本身及上下文寻求这一用语的含义。事实上，本案法院虽然没有注意到税收协定本身的解释规则和方法，但在推理过程中正是从协定文本出发，对“使用或有权使用”进行了文义解释。但由于法院并没有对解释的依据、理由、为何采用平义解释而非特殊文义解释等问题进行论证，其说服力较为有限；并且判决中未提及这一解

释，而简单地将转发器特定带宽的使用权等同于卫星系统有使用权，颇有值得商榷之处。

法院是否遵守“共同解释”？本案中，卫星公司方提供了德国联邦税收法院关于卢森堡和德国协定第15条“工业设备使用”的相关判例，以说明卫星传输合同不是转发器使用合同，而为节目传输协议。法院虽未明确注意到“共同解释”的要求，但在判决的推理过程中还是对该判例做了考虑，经审查，法院最后因该判决过于宽泛，缺少针对性而未采纳。就此而言，法院似未违反税收协定解释的共同解释原则。

（三）OECD 范本及其注释在税收协定解释中的法律地位

本案中，泛美卫星公司方主张我国税务机关的课税应遵循国际惯例，其主要所指就是OECD范本及其注释。也有学者从1992年OECD范本及其注释的修订出发，质疑《中美税收协定》第11条规定的适当性。这里就涉及到如下问题：

1. OECD 范本及注释究竟是不是对我国税务机关和法院具有约束力的国际惯例？

2. 1992 年 OECD 注释修订能

否适用于1984年签订的《中美税收协定》的解释和适用？

国际法意义上的国际惯例广义上包括已经具有法律约束力的习惯，也包含尚未具有法律约束力的常例、通例或惯常做法。只有前者，即国际习惯法是有普遍约束力的，是我国税务机关和法院必须遵守的。

OECD 范本和注释是否构成国际习惯法呢？理论界有多种看法。有人认为OECD范本和注释属于《维也纳条约法公约》第32条的辅助解释手段，仅用于证实根据第31条进行的解释。有人认为可以构成公约第31条第2款规定的条约的“上下文”；有的认为构成第31条第3款规定的“嗣后协定”、“嗣后惯例”；有的认为属于第31条第4款的“特殊含义”；还有的认为属于“国际税收语言”。各国税务实践对范本及其注释的遵从程度也不一。即便同为OECD成员国，也有对范本提出保留（即在实践中不采用范本的某一规定），或意见（即表明该国对协定或范本某一部分的解释和其他国家不同）的不同做法。因此，尽管OECD范本及注释对国际税收协定的谈判以及协定统一解释和适用有重要作用，但无论从实践的一致性或者是各国的“法律确信”而言，尚不足以构成对我国有约束力的国际习惯。

另一个问题是，1992 年 OECD

Kees van Raad, Lecture on China-US satellite tax treaty case in Peking University; May2005.

龙英锋，《再论ABC卫星公司税收案》，《涉外税务》2005年第1期，第77页-78页。

王铁崖主编：《国际法》，法律出版社1981年版，第29页。

Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, International Tax Primer, Second Edition, Kluwer Law International, 2002, p110.

注释修订能否适用于1984年签订的《中美税收协定》的解释和适用,换句话说,《中美税收协定》应用缔约当时的范本注释进行解释,还是缔约后的注释?这实际上是理论上范本注释适用的固定解释与变动解释之争。持前一观点的人认为,这样才能保证协定适用的稳定性和安全性。赞成变动解释的人则认为允许变动解释才能够使协定的适用具有灵活性,因应经济形势变化。实际上,笔者以为,变动解释的做法可能破坏法律的确定性,并使OECD税务委员会实际上侵蚀缔约国一方的立法机关的权力,违反宪法的分权规定。同时,OECD范本注释修订极为频繁,过于频繁的调整容易造成法律的碎片化。因此严格来讲,固定解释更符合法律的规定(特别是后来的注释与之前的协定内容有实质差别的情况下)。本案中,1992年OECD的范本及注释与《中美税收协定》关于“工业、商业、科学设备”租金的规定有实质性不同,如采用变动解释,根据前者对后者进行解释,实际上等于以OECD注释来修改、变更《中美税收协定》规定,承认OECD税务委员会的权力凌驾于我国最高立法机关的立法权,于法不合。

在本案中,法院并没有直接对OECD及UN范本及注释的法律地位作

出回答,仅指出OECD范本和UN范本是各国为克服国际税收政策和国际公认的税收原则之间关系的技术性难题而发展起来的,主要目的在于为双边协定的谈判提供框架。至于是否根据卫星公司主张,适用1992年OECD范本注释,法院认为1992年范本及注释的修订中将“使用工业设备”租金从特许权使用费划入营业利润的范围,但这一变化适用于卫星传输费用问题未必妥当,最终未采纳注释的规定。法院并没有注意到引用范本注释时采用变动解释方法的合法性问题,并从这一角度加以论证。

对泛美卫星公司税案的若干思考

税收协定成为国内税法体系的一部分后,主要是在缔约国一方国内进行解释和适用,特别是由税务机关解释和适用。我国的税法解释现状更是以财政部和国家税务总局等财政税务部门的行政解释为主,立法机关和司法机关的解释较少。

本案法院的推理和判决触及协定解释的许多重要理论问题(包括协定和国内税法关系、

OECD范本及注释的作用等),这说明法院开始成为税收协定解释的参与者,打破了由税务机关垄断税收协定解释的局面。我国既是税收协定大国,又是国际投资和贸易大国,多数涉外所得的征税都会涉及税收协定的适用,可以预见,随着相关税务纠纷和行政诉讼的不断增多,法院将在税法解释中发挥越来越大的作用。法院积极参与税法解释,有助于对行政权的监督和制约。税收司法的发展,也将大大促进税收法治建设的进程。

同时,我国的税收协定解释和适用实践又是国际社会税收协定解释和适用活动的重要组成部分,会对全球国际税法理论和国际税收秩序的变革产生相应的影响。实际上,泛美卫星公司税案和1996年德国管道案、意大利Philip Morris案一样,都是各国在经济全球化、信息通讯技术的新形势下,在诚信履行自己国际法义务、维护自身税收权益、保障跨国纳税人合法权益、促进国际投资和贸易活动等目标上寻求平衡而做出的探索努力。如果其他国家在处理类似问题时采取相同做法,大量同一实践的出现,将会催生相关“法律确信”,进而产生具有普遍效力的国际习惯,对国际税收权益分配秩序产生影响。就此而言,我国的税务机关和法院的协定解释活动具有

英国《国际税法报告》主编Philip Baker教授肯定了本案的意义(尽管他对本案判决态度有所保留),他指出这是中国法院通过避免双重征税协定对全球国际税收法理作出的贡献。他认为这也再次证明了避免双重征税协定的网络在传播国际税收共同原则的重要作用。Philip Baker, International Tax Law Reports, Part 4, 2005, p. 420.

重要的意义。

另一方面,本案也暴露出我国法院处理国际税务案件方面能力有所欠缺,其原因是缺乏足够的国际税法专业培训,例如,法院未注意到税收协定的解释方法和规则不同于国内税法解释及引用1992年OECD范本注释的合法性问题。在协定解释上又多依赖税务机关的意见,难以对其意见进行审查。推理和论证上也不够严密,简单地将卫星特定带宽的使用权等同于卫星系统有使用权,不免引来非议。学界有不少人建议设立专门的税务法庭,由专门税务法官审理税务纠纷案件,以增强法院处理税务案件的能力。笔者以为,在尚未设立专门税务法庭之前,通过专家证据的运用,以此帮助案件审理也不失为可行方法。实际上,最高人民法院《关于行政诉讼证据若干问题的规定》第48条中就规定专家辅助人制度。本案中,卫星公司方邀请了国际财政学会前主席S.O.Lodin作为专家证人,但Lodin教授的意见未被法院采纳。笔者以为,为了保证专家证据的客观性、公正性,应由法院自行委托专家。专家的遴选上,可以挑选中外学说具有代表性的、特别是曾为缔约国对方在类似问题上提供专家意见的国际税法专家。

2004 年的世界税收发展和变化

王 岩(经济科学出版社,北京 100036)

靳东升(国家税务总局税收科学研究所,北京 100038)

【摘要】2004年税收国际协调及合作成果显著,国际组织的税收协调也不断加强。这些情况对我国正在进行的分步实施税制改革具有积极的参考价值。

【关键词】国际税收;竞争;协调

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2005)10-0041-03

2004 年世界税收形势变化平稳,国际税收的竞争与协调是不变的主旋律。总体来看,2004年竞争性税收制度建设不甚明显,但税收国际协调及合作成果显著,对税收制度和税收管理的影响也初露端倪。

国际税收的竞争

国际税收竞争的主要手段仍然以减税为特征。2004年5月中旬,澳大利亚财长宣布将采取措施,改进所得税结构,使澳大利亚所得税制度更具国际竞争力和激励意义。在2004-2005财年,政府将通过提高个人所得税起征点和加大对家庭的税收优惠,削减总额达147亿澳元

的个人所得税收入。同时,政府将进一步减轻小企业纳税负担,届时将有74万家小公司和3万个非营利组织受益。无独有偶,2004年8月20日,荷兰财政部宣布,将在以后3年内把公司所得税税率从现在的34.5%削减到30%。减税的目的是保持本国在欧盟内的竞争力,吸引外国投资者,而且荷兰国内的企业也会从中受益。

鉴于有害税收竞争受到发达国家的谴责,瑞士和美国迫于压力,都接受了国际组织的处理,这使反对有害税收竞争收到一定成果。2004年1月27日,瑞士和OECD同意修改一些被OECD视为有害的税收规定,接受OECD转让定价准则的公平独立原则,并承诺与